

Beschluss vom 12. April 2018, X B 144, 145/17

Prozessführungsbefugnis eines von mehreren Miterben; Billigkeitserlass von Aussetzungszinsen vor Einführung der Vollverzinsung

ECLI:DE:BFH:2018:B.120418.XB144.17.0

BFH X. Senat

AO § 233 S 1, AO § 233a, AO § 234 Abs 2, AO § 237 Abs 4, AO § 347 Abs 1 S 2, FGO § 60 Abs 3, FGO § 73 Abs 1, FGO § 102, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, BGB § 2039 S 1

vorgehend FG Nürnberg, 19. September 2017, Az: 5 K 1535/16

Leitsätze

1. NV: Erhebt nur einer von mehreren Miterben eine Verpflichtungsklage, sind die anderen Miterben weder als notwendige Streitgenossen noch als notwendig Beizuladende am Verfahren zu beteiligen (Anschluss an BFH-Urteil vom 19. Januar 1989 V R 98/83, BFHE 156, 8, BStBl II 1990, 360; teilweise Aufgabe des Senatsbeschlusses vom 5. Dezember 2006 X B 106/06, BFH/NV 2007, 733).
2. NV: Will ein Steuerpflichtiger sich dagegen wenden, dass das FA über einen Antrag auf Erlass eines Verwaltungsakts noch nicht entschieden hat, ist dagegen nicht die Untätigkeitsklage, sondern der Untätigkeitseinspruch gegeben.
3. NV: Eine Trennung von Verfahren begründet nur dann einen Verfahrensmangel, wenn das FG sie willkürlich vornimmt oder der Beteiligte dadurch prozessual in der Wahrnehmung seiner Rechte behindert wird. Dasselbe gilt für die unterbliebene Verbindung getrennter Verfahren.
4. NV: Wendet ein FG § 102 FGO fehlerhaft an, handelt es sich dabei nicht um einen Verfahrensmangel, sondern um einen materiell-rechtlichen Fehler.
5. NV: Gerichte dürfen Verwaltungsanweisungen nicht selbst auslegen, sondern sind auf die Prüfung beschränkt, ob die Auslegung durch die Behörde möglich ist.
6. NV: Auch wenn ein Gericht den Vortrag eines Beteiligten nur im Tatbestand erwähnt, sich in den Entscheidungsgründen aber nicht ausdrücklich mit ihm auseinandersetzt, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass das Gericht die Ausführungen zur Kenntnis genommen und erwogen hat. Ein Gericht hat umso weniger Anlass, ein --im Tatbestand erwähntes-- Vorbringen eines Beteiligten ausdrücklich in den Entscheidungsgründen zu würdigen, je fernliegender dieses Vorbringen ist.
7. NV: Die für Veranlagungszeiträume bis einschließlich 1988 geltende Rechtslage hinsichtlich der Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis (Beschränkung auf punktuelle Verzinsungsregelungen unter Verzicht auf eine Vollverzinsung) beruhte auf einer bewussten Entscheidung des Gesetzgebers. Billigkeitsmaßnahmen, die auf die punktuelle Wirkung der damaligen Verzinsungsregelungen gestützt werden sollen, sind daher nicht möglich.

Tenor

Die Verfahren X B 144/17 und X B 145/17 werden zur gemeinsamen Entscheidung verbunden.

Die Beschwerden der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen die Urteile des Finanzgerichts Nürnberg vom 20. September 2017 5 K 1535/16 und 5 K 233/17 werden als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten der Beschwerdeverfahren hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) ist eine von vier Miterben nach dem im Jahr ... verstorbenen Erblasser (E). E war in den Jahren 1984 bis 1988 mit seiner Ehefrau (im Folgenden: die Eheleute) zur Einkommensteuer zusammenveranlagt worden.

2 Gegen die Eheleute waren im Anschluss an Außenprüfungen die folgenden Änderungsbescheide ergangen:

3

Jahr	Bescheidatum	Festsetzung	Nachzahlung (+)/ Erstattung (./.)
1984	19. April 1995	1.086.422 DM	./ 241.221 DM
1985	19. April 1995	1.626.206 DM	+ 1.064.417 DM
1986	19. April 1995	1.596.888 DM	./ 170.855 DM
1987	19. April 1995	4.222.264 DM	+ 761.801 DM
1988	8. Dezember 1997	52.126.438 DM	+ 21.245.240 DM

4 Die Eheleute legten gegen sämtliche Bescheide Einspruch ein und beantragten das Ruhen der Einspruchsverfahren bis zur Entscheidung über anderweitige Rechtsbehelfe. Ferner beantragten sie die Aussetzung der Vollziehung (AdV) für sämtliche Nachzahlungen und baten ausdrücklich darum, die Guthaben aus den Änderungsbescheiden für 1984 und 1986 nicht mit den Nachzahlungen zu verrechnen, sondern auszuzahlen. Dem entsprach der Beklagte und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--). Er gewährte für die Einkommensteuer-Nachzahlungen 1985 und 1987 AdV in voller Höhe und für die Einkommensteuer-Nachzahlung 1988 AdV in Höhe von 19.847.390 DM. Dabei wies er auf die Verzinsungsregelung des § 237 der Abgabenordnung (AO) ausdrücklich hin.

5 Nachdem die anderweitigen Rechtsbehelfsverfahren abgeschlossen waren, konkretisierten die Ehefrau des E und die Miterben nach E (künftig gemeinsam als Kläger bezeichnet) im Jahr 2012 ihre Einspruchsbegehren. Ferner erweiterten sie die Einsprüche unter Berufung auf zwischenzeitliche Änderungen der höchstrichterlichen Rechtsprechung.

6 Am 19. Juni 2013 erließ das FA eine Einspruchsentscheidung zur Einkommensteuer 1984 bis 1987. Darin wurde die Steuer für die Jahre 1984 bis 1986 herabgesetzt und für das Jahr 1987 geringfügig erhöht. Aufgrund der zuvor gewährten AdV verblieb auch für 1985 gleichwohl noch ein zu zahlender Betrag.

7

Jahr	Festsetzung	Nachzahlung (+)/ Erstattung (./.)	Nachzahlung/ Erstattung in €
1984	697.234 DM	./ 375.286 DM	./ 191.880,69 €
1985	1.379.026 DM	+ 821.347 DM	+ 419.948,05 €
1986	275.944 DM	./ 1.320.944 DM	./ 675.387,94 €
1987	4.252.262 DM	+ 791.799 DM	+ 404.840,40 €

8 Die Kläger hatten beantragt, den Gewinn aus der Veräußerung eines zum Betriebsvermögen des E gehörenden Grundstücks in eine Rücklage nach § 6b des Einkommensteuergesetzes (EStG) einzustellen. Hierdurch wurden die Gewinne der Jahre 1986 bzw. 1987 um 2.335.588 DM bzw. 9.306 DM gemindert. Die Rücklage (insgesamt 2.344.894 DM) wurde anlässlich der im Jahr 1988 vorgenommenen Betriebsveräußerung gewinnerhöhend aufgelöst.

Der daraus resultierende Mehrertrag wurde in den Veräußerungsertrag einbezogen und unterlag daher nur dem halben Steuersatz. Diese Erhöhung des Veräußerungsertrags setzte das FA mit dem ebenfalls am 19. Juni 2013 erlassenen geänderten Einkommensteuerbescheid 1988 um.

- 9** Mit Erlass der Einspruchsentscheidung beendete das FA die AdV für die Einkommensteuer 1984 bis 1987. Es verrechnete die Guthaben aus den Änderungen für 1984 und 1986 (insgesamt 867.268,63 €) mit den Nachforderungen für die Jahre 1985 und 1987 (insgesamt 824.788,45 €). Den übersteigenden Betrag (42.480,18 €) verrechnete es mit derjenigen Nachzahlung, die auf die Einkommensteuer 1988 aufgrund des Änderungsbescheids vom 19. Juni 2013 zusätzlich zu entrichten war. Die schon zuvor gewährte AdV für 1988 blieb in unveränderter Höhe bestehen.
- 10** Gegen die Einspruchsentscheidung für die Jahre 1984 bis 1987 erhoben die Kläger Klage, die sie am 23. November 2015 zurücknahmen. Mit einem weiteren Änderungsbescheid vom 4. Dezember 2015 setzte das FA die Einkommensteuer 1988 auf 41.925.003 DM herab und beendete die AdV. Die noch verbleibende Nachzahlung von 1.509.122,47 € wurde von den Klägern entrichtet.
- 11** Am 14. Dezember 2015 setzte das FA Aussetzungszinsen zur Einkommensteuer 1985 (453.492 €) und 1987 (420.660 €) fest. Die Kläger legten gegen die Zinsbescheide Einspruch ein und beantragten zugleich den Erlass der Zinsen aus sachlichen Billigkeitsgründen (§ 237 Abs. 4 i.V.m. § 234 Abs. 2 AO). Zur Begründung des Erlassantrags führten sie aus, es sei unbillig, wenn für die Jahre 1985 und 1987 Aussetzungszinsen zu zahlen seien, obwohl die für 1984 und 1986 entstandenen Steuererstattungsansprüche hier --vor Inkrafttreten des § 233a AO-- nicht verzinst würden. Hätte das FA die Steuer von Anfang an zutreffend festgesetzt, hätten die Guthaben und Nachforderungen sogleich verrechnet werden können. Das Vorhandensein eines aufrechenbaren Gegenanspruchs sei auch nach Auffassung der Finanzverwaltung ein sachlicher Billigkeitsgrund. Die Kläger hätten durch die AdV keinen Liquiditätsvorteil erlangt, weil die Summe der Steuererstattungen die Summe der Nachforderungen überstiegen habe.
- 12** Auf Antrag der Kläger ruhen die Einspruchsverfahren gegen die Zinsbescheide bis zur abschließenden Entscheidung über die --im vorliegenden Verfahren streitgegenständlichen-- Billigkeitsanträge.
- 13** Am 20. Januar 2016 setzte das FA Aussetzungszinsen zur Einkommensteuer 1988 in Höhe von 1.614.737 € fest. Dieser Bescheid wurde bestandskräftig.
- 14** Mit Bescheiden vom 24. März 2016 lehnte das FA die Erlassanträge für die Jahre 1985 und 1987 ab. Es führte aus, der Gesetzgeber habe für Veranlagungszeiträume bis einschließlich 1988 bewusst von der Einführung einer Vollverzinsung abgesehen und stattdessen nur punktuelle Verzinsungstatbestände geschaffen. Im Streitfall seien die Einkommensteuerfestsetzungen für die Jahre 1984 bis 1987 nicht miteinander verknüpft. Insbesondere hätten diejenigen Streitpunkte, die letztlich zu den Erstattungen für die Jahre 1984 und 1986 geführt hätten, keine gegenläufigen Ergebnisse in den Jahren 1985 und 1987 ausgelöst. Eine Aufrechnungslage habe 1995 noch nicht bestanden, da die im Jahr 2013 vorgenommenen Änderungsfestsetzungen keine Rückwirkung hätten. Die Kläger hätten die Steuernachforderungen jederzeit tilgen können. Ob sie tatsächlich einen Zinsvorteil gezogen hätten, sei im Billigkeitsverfahren unerheblich.
- 15** In ihrem Einspruchsschreiben vom 15. April 2016 vertraten die Kläger die Auffassung, zu erlassen seien nicht nur die Aussetzungszinsen für 1985 und 1987, sondern auch Teile der Aussetzungszinsen für 1988, da die (unverzinsten) Steuererstattung für 1986 infolge der Rücklagenbildung und -auflösung zu einer (verzinsten) Nachzahlung auf die Einkommensteuer 1988 geführt habe. Das FA wies die Einsprüche wegen der Aussetzungszinsen 1985 und 1987 am 11. Oktober 2016 zurück.
- 16** In ihrer Klageschrift brachten die Kläger u.a. vor, das nunmehr eingeleitete Klageverfahren betreffe nicht nur die Einspruchsentscheidung zu den Aussetzungszinsen für 1985 und 1987, sondern auch den Erlass der Aussetzungszinsen für 1988. Das FA trat dem entgegen und wies darauf hin, dass ein für die Aussetzungszinsen 1988 gestellter Erlassantrag noch nicht beschieden sei. Am 19. Dezember 2016 lehnte es den Erlassantrag für 1988 ab. Die Kläger erklärten, diesen Bescheid zum Gegenstand des anhängigen Klageverfahrens machen zu wollen, legten gegen ihn aber zugleich Einspruch ein. Am 13. Februar 2017 erließ das FA insoweit eine Einspruchsentscheidung. Die Kläger erklärten im Schriftsatz vom 20. Februar 2017, die Einspruchsentscheidung zum Gegenstand des anhängigen Klageverfahrens machen zu wollen. Das Finanzgericht (FG) legte diese Erklärung als Erhebung einer Klage gegen die für 1988 ergangene Einspruchsentscheidung aus und erfasste ein entsprechendes (zweites) Klageverfahren.

- 17** Das FG verband beide Verfahren zur gemeinsamen Verhandlung und wies die Klagen ab (das Urteil zum Aktenzeichen 5 K 1535/16 ist in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2018, 1 veröffentlicht). Zur Begründung führte es aus, das FA sei im Rahmen seiner --gerichtlich nur beschränkt überprüfbar-- Ermessensentscheidung von einem zutreffenden Sachverhalt ausgegangen. Die Erhebung von Zinsen für einzelne Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis sei auch dann nicht unbillig, wenn sich für andere Veranlagungszeiträume Steuererstattungen ergäben, die --nach der für Veranlagungszeiträume bis einschließlich 1988 bestehenden Rechtslage-- nicht verzinst würden. Weder sei die Aufrechnungslage rückwirkend entstanden noch hätten die Voraussetzungen für eine zinslose technische Stundung vorgelegen. Die im Jahr 1995 von den Eheleuten eingelegten Einsprüche seien von den Klägern erst im Jahr 2012 konkretisiert worden. Aus der Sicht des Jahres 1995 habe es sich daher nicht um "belegbare" Ansprüche gehandelt. Die von den Klägern herangezogene Rechtsprechung sei vorliegend nicht einschlägig, weil sie die --in den Streitjahren noch nicht anwendbare-- Vorschrift des § 233a AO betreffe. Persönliche Billigkeitsgründe seien nicht erkennbar.
- 18** Gegen diese Urteile hat allein die Klägerin Beschwerden erhoben. Sie begehrt die Zulassung der Revision zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung sowie wegen Verfahrensmängeln.
- 19** Das FA hält die Beschwerden für unzulässig.

Entscheidungsgründe

II.

- 20** Die Klägerin konnte die Beschwerdeverfahren alleine --ohne die übrigen Miterben-- einleiten. Der Senat braucht keine Beiladungen vorzunehmen.
- 21** 1. Die höchstrichterliche Rechtsprechung leitet aus der Vorschrift des § 2039 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) ab, dass jeder Miterbe berechtigt ist, zum Nachlass gehörende Ansprüche unabhängig von den übrigen Miterben im eigenen Namen geltend zu machen und Leistung an alle Miterben zu verlangen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. Januar 1989 V R 98/83, BFHE 156, 8, BStBl II 1990, 360, unter II.1.a). Es handelt sich um einen Fall der gesetzlichen Prozessstandschaft (Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 5. April 2006 IV ZR 139/05, BGHZ 167, 150, unter II.1. vor a) und daher nicht um eine notwendige Streitgenossenschaft (BGH-Urteil vom 13. Juli 1972 IX ZR 333/69, Rechtsprechung zum Wiedergutmachungsrecht 1972, 430, unter 3.; offengelassen im Urteil vom 26. Dezember 1988 VIII ZR 277/87, Monatsschrift für Deutsches Recht 1989, 443, unter II.2.b). Wird --wie im vorliegenden Verfahren-- eine Verpflichtungsklage erhoben, sind die nicht am Verfahren beteiligten Miterben daher nicht nach § 60 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) notwendig beizuladen (BFH-Urteil in BFHE 156, 8, BStBl II 1990, 360, unter II.1.a).
- 22** Soweit der Senat in seinem Beschluss vom 5. Dezember 2006 X B 106/06 (BFH/NV 2007, 733), der tatsächlich ebenfalls eine Verpflichtungsklage und nicht --wie im dortigen Beschluss ausgeführt-- eine Anfechtungsklage betraf, im Ergebnis eine andere Auffassung vertreten hat, hält er daran im Hinblick auf die vorstehend dargestellte Rechtsprechung des V. Senats und des BGH für Fälle, in denen eine Verpflichtungsklage erhoben wird, nicht mehr fest.
- 23** Auf Anfrage hat die Klägerin mitgeteilt, dass bisher nur eine Teil-Erbauseinandersetzung stattgefunden hat, die sich indes nicht auf die hier streitgegenständlichen Ansprüche bezogen hat. Damit ist die Klägerin --in ihrer Eigenschaft als Miterbin-- hinsichtlich des Erlassbegehrens weiterhin prozessführungsbefugt.
- 24** 2. Auch die Ehefrau des E brauchte nicht notwendig beigeladen zu werden. Eine solche Beiladung ist nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung entbehrlich, wenn gegen einen Zusammenveranlagungsbescheid nur einer der Eheleute Klage erhebt (Senatsurteil vom 25. April 2006 X R 42/05, BFHE 212, 421, BStBl II 2007, 220, unter II.3.b bb, m.w.N.). Gleiches muss gelten, wenn bei einem gegen Eheleute --hier: gegen einen der Ehegatten sowie die Miterben des anderen Ehegatten-- ergangenen Zinsbescheid der eine Ehegatte sich nicht mehr am Verfahren beteiligt.

III.

- 25** Die Beschwerde ist --bei Zweifeln daran, ob die gesetzlichen Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO überhaupt erfüllt sind-- jedenfalls unbegründet.

- 26** 1. Die Klägerin rügt als Verfahrensmangel zunächst, das FG habe ihren Anspruch auf Gewährung rechtlichen Gehörs verletzt bzw. eine teilweise nicht mit Gründen versehene Entscheidung erlassen, indem es zu den Aussetzungszinsen 1985 und 1987 einerseits und zu den Aussetzungszinsen 1988 andererseits jeweils gesonderte Urteile gefällt habe, obwohl eine einheitliche Klage erhoben worden sei. Als Folge der Verfahrenstrennung hätten bestimmte Einwendungen nur im Verfahren zum Streitjahr 1988 vorgebracht werden können, obwohl sie bei einheitlicher Würdigung zur Klagestattgabe in Bezug auf den gesamten Erlassanspruch hätten führen können.
- 27** a) Mit diesem Vorbringen legt die Klägerin keinen Verfahrensmangel dar. Das FA hat in seiner Beschwerdeerwidern --wie bereits in seinen Schriftsätzen im Klageverfahren-- zutreffend darauf hingewiesen, dass im Zeitpunkt der Klageerhebung (7. November 2016) nur Verwaltungsakte in Bezug auf den Billigkeitsantrag zu den Aussetzungszinsen 1985 und 1987 vorlagen, nicht aber zu den Aussetzungszinsen 1988. Insoweit fehlte es daher an einem rechtsbehelfsfähigen Verwaltungsakt. Eine in diesem Zeitpunkt erhobene Klage, die einen Billigkeitsantrag zu den Aussetzungszinsen 1988 zum Gegenstand gehabt hätte, wäre unzulässig gewesen. Selbst wenn die Kläger schon vor dem 7. November 2016 einen Erlassantrag in Bezug auf die Aussetzungszinsen 1988 gestellt haben sollten, wäre im Fall von dessen Nichtbescheidung nicht etwa die Untätigkeitsklage, sondern allein der Untätigkeitseinspruch (§ 347 Abs. 1 Satz 2 AO) statthaft gewesen.
- 28** Vor diesem verfahrensrechtlichen Hintergrund verblieb dem FG nur die Möglichkeit, die --ins Leere gehenden-- Erklärungen der Kläger, die erst während des bereits anhängigen Klageverfahrens ergangenen Verwaltungsakte in Bezug auf den Billigkeitsantrag zu den Aussetzungszinsen 1988 zum Gegenstand des Verfahrens zu machen, rechtsschutzgewährend als Erhebung einer weiteren Klage auszulegen.
- 29** b) Auch der Umstand, dass das FG die Verfahren nur zur gemeinsamen Verhandlung, nicht aber zur gemeinsamen Entscheidung verbunden hat, stellt keinen Verfahrensfehler dar.
- 30** Eine Trennung von Verfahren (§ 73 Abs. 1 FGO) begründet nur dann einen Verfahrensmangel, wenn das FG sie willkürlich vornimmt oder der Beteiligte dadurch prozessual in der Wahrnehmung seiner Rechte behindert wird (BFH-Urteil vom 27. September 1994 VIII R 36/89, BFHE 176, 289, BStBl II 1995, 353, unter C.II.3.). Dies muss erst recht für die --hier von der Klägerin gerügte-- unterbliebene Verbindung ursprünglich getrennter Verfahren gelten.
- 31** Vorliegend war die unterbliebene Verbindung weder willkürlich noch wurden die Kläger in der Wahrnehmung ihrer prozessualen Rechte behindert. Die Kläger haben ihre Argumentation zur Verknüpfung der Steuerfestsetzungsverfahren für 1984 bis 1987 einerseits und für 1988 andererseits in beiden Klageverfahren vortragen können und auch tatsächlich vorgetragen. Schon aufgrund der Verbindung beider Verfahren zu gemeinsamer Verhandlung war das Vorbringen in dem einen Klageverfahren auch Gegenstand des Streitstoffs des jeweils anderen Verfahrens.
- 32** Das von der Klägerin für ihre gegenteilige Auffassung angeführte BFH-Urteil vom 31. Mai 1978 I R 76/76 (BFHE 125, 332, BStBl II 1978, 600) betraf --auch hierauf hat das FA zutreffend hingewiesen-- einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften. Eine solche Entscheidung kann notwendigerweise nur einheitlich ergehen; sie darf daher grundsätzlich nicht auf mehrere Verfahren aufgespalten werden. Demgegenüber handelt es sich bei Anträgen auf Erlass von Aussetzungszinsen für verschiedene Jahre um unterschiedliche Verfahren, die durchaus einen unterschiedlichen Verlauf nehmen können und über die jedenfalls nicht aus Rechtsgründen notwendigerweise einheitlich zu entscheiden ist.
- 33** 2. Ferner macht die Klägerin als Verfahrensmangel geltend, das FG habe dadurch gegen § 102 FGO verstoßen, dass es sich nicht auf die Überprüfung der Ermessensentscheidung des FA beschränkt, sondern eigenes Ermessen ausgeübt habe. So habe das FG die Klage im Kern deshalb abgewiesen, weil es davon ausgegangen sei, die Kläger hätten durch die AdV einen Liquiditätsvorteil erlangt. Eine solche Aussage habe das FA aber nicht getroffen, sondern lediglich argumentiert, es sei unbeachtlich, ob die Kläger tatsächlich einen Liquiditäts- oder Zinsvorteil gezogen hätten.
- 34** Dieses Vorbringen kann der Beschwerde schon deshalb nicht zum Erfolg verhelfen, weil das FA in allen drei streitgegenständlichen Einspruchsentscheidungen (jeweils auf Bl. 6) ausdrücklich Folgendes ausgeführt hatte: "Ein Liquiditäts- bzw. Nutzungsvorteil ergibt sich bei Aussetzungen nach § 361 AO, weil der Steuerpflichtige während der Dauer der Aussetzung über eine Geldsumme verfügen kann, die nach dem im angefochtenen Steuerbescheid konkretisierten Recht mit Fälligkeit an sich dem Steuergläubiger zusteht." Damit hat das FA einen Liquiditätsvorteil nicht nur für unbeachtlich gehalten, sondern tatsächlich bejaht.

- 35** Im Übrigen würde es sich bei einer fehlerhaften Anwendung des § 102 FGO nicht um einen Verfahrensfehler, sondern um einen materiell-rechtlichen Fehler handeln, der nur dann zur Zulassung der Revision führen könnte, wenn hierfür --was vorliegend nicht geschehen ist-- Zulassungsgründe nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 oder 2 FGO dargelegt würden (vgl. zur vermeintlich unzureichenden Ermessensüberprüfung BFH-Beschlüsse vom 22. Juli 2002 VII B 296/01, BFH/NV 2002, 1485, und vom 8. Mai 2013 VII B 36/13, BFH/NV 2013, 1267).
- 36** 3. Die weitere Verfahrensrüge, das FG habe das Vorbringen der Kläger zur Anwendung der Billigkeitsregelungen der Finanzverwaltung nicht zur Kenntnis genommen, ist bereits unschlüssig.
- 37** a) Einerseits legt die Klägerin in ihrer Beschwerdebegründung unter Anführung der entsprechenden höchstrichterlichen Rechtsprechung --zutreffend-- dar, dass die Gerichte Verwaltungsanweisungen nicht selbst auslegen dürfen, sondern auf die Prüfung beschränkt sind, ob die Auslegung durch die Behörde möglich ist, da Verwaltungsanweisungen ihre Reichweite allein aus dem Verständnis der Verwaltung beziehen (z.B. Senatsurteil vom 7. November 2013 X R 23/11, BFH/NV 2014, 660, Rz 17, m.w.N.).
- 38** Andererseits stützt die Klägerin ihr Begehren in diesem Punkt ausschließlich auf solche Verwaltungsanweisungen, die --schon nach ihrem eigenen Vorbringen-- im Streitfall nach dem Verständnis der Verwaltung offensichtlich nicht einschlägig sind:
- 39** aa) Nr. 5 Buchst. f des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) zu § 240 AO betrifft den Erlass von Säumniszuschlägen in Fällen, in denen der Steuerpflichtige erfolglos alle außergerichtlichen und gerichtlichen Möglichkeiten ausgeschöpft hatte, AdV zu erlangen, später die Steuerfestsetzung aber gleichwohl zu seinen Gunsten geändert wird. Vorliegend sind indes weder Säumniszuschläge im Streit noch war der AdV-Antrag der Eheleute erfolglos.
- 40** bb) Nach Nr. 11 AEAO zu § 234 AO können Stundungszinsen zu erlassen sein, wenn die Stundung im Hinblick auf belegbare, demnächst fällig werdende Ansprüche aus einem Steuerschuldverhältnis, für die keine Erstattungszinsen anfallen, gewährt wird. Auch diese Verwaltungsanweisung ist vorliegend nicht einschlägig. Zum einen geht es nicht um Stundungszinsen; zum anderen gesteht auch die Klägerin selbst --zutreffend-- zu, dass der Gegenanspruch nicht "belegbar" war.
- 41** cc) Nr. 69.2 AEAO zu § 233a AO ist im Streitfall schon deshalb nicht einschlägig, weil der Anwendungsbereich dieser Verwaltungsanweisung sich auf Nachzahlungszinsen beschränkt, es vorliegend aber um Aussetzungszinsen geht.
- 42** b) Im Übrigen ist das FG in den angefochtenen Entscheidungen auf das Vorbringen der Kläger zu den Verwaltungsanweisungen zu § 234 AO bzw. § 240 AO ausdrücklich eingegangen und hat den Anwendungsbereich dieser Verwaltungsanweisungen --in der Sache zutreffend-- als nicht eröffnet angesehen. Die Klägerin trägt daher auch in diesem Punkt im Beschwerdeverfahren unzutreffend vor, wenn sie behauptet, das FG habe sich mit ihrem Vorbringen insoweit nicht befasst.
- 43** 4. Die Klägerin rügt weiter, das FG habe ihr Vorbringen zur rücklagenbedingten Einkünfteverschiebung von 1986 nach 1988 sowie zur Auswirkung des per Saldo aus der Einspruchsentscheidung zur Einkommensteuer der Jahre 1984 bis 1987 bestehenden Erstattungsanspruchs auf die Einkommensteuer 1988 nicht beachtet.
- 44** a) Daran ist zutreffend, dass das FG in den Entscheidungsgründen der beiden angegriffenen Urteile auf dieses Vorbringen tatsächlich nur rudimentär eingegangen ist. Es hat die Argumentation der Kläger allerdings im Tatbestand seiner Entscheidungen kurz wiedergegeben.
- 45** Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung führt der Anspruch auf Gewährung rechtlichen Gehörs indes nicht dazu, dass jedes Vorbringen der Beteiligten im Einzelnen in den Entscheidungsgründen erörtert werden muss. Vielmehr ist grundsätzlich davon auszugehen, dass das Gericht die Ausführungen der Beteiligten zur Kenntnis genommen und erwogen hat. Dies gilt erst recht, wenn das FG --wie hier-- den entsprechenden Vortrag im Tatbestand erwähnt hat (vgl. BFH-Beschluss vom 14. Juni 2016 VII B 47/15, BFH/NV 2016, 1428, Rz 15, m.w.N.).
- 46** b) Hinzu kommt, dass ein Gericht umso weniger Anlass hat, ein --im Tatbestand erwähntes-- Vorbringen eines Beteiligten eingehend in den Entscheidungsgründen zu würdigen, je fernliegender dieses Vorbringen ist.
- 47** aa) Vorliegend war es fernliegend, eine Billigkeitsmaßnahme auf die Einkünfteverschiebung von 1986 nach 1988 stützen zu wollen. Diese Einkünfteverschiebung beruhte ausschließlich auf dem Antrag der Kläger, einen im Jahr 1986 erzielten Gewinn aus der Veräußerung eines Grundstücks in eine Rücklage nach § 6b EStG einzustellen. Da

allen Beteiligten im Zeitpunkt der Stellung dieses Antrags bereits bekannt war, dass es innerhalb der in § 6b EStG vorgesehenen Frist nicht zu einer Reinvestition gekommen war, diente dieser Antrag allein der Steuergestaltung. Er bewirkte, dass der Gewinn aus der Auflösung der Rücklage in den tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn des Jahres 1988 einbezogen wurde. Damit erreichten die Kläger, dass auch der laufende Gewinn aus der Grundstücksveräußerung des Jahres 1986 im Ergebnis nur dem halben Steuersatz unterlag. Angesichts des damit verbundenen erheblichen Steuervorteils ist es aber fernliegend, die gesetzliche Rechtsfolge der Festsetzung von Aussetzungszinsen, die notwendiges Ergebnis dieser von den Klägern selbst beantragten Steuergestaltung war, als sachlich unbillig anzusehen. Die Kläger hätten die Festsetzung von Aussetzungszinsen in dem hier streitigen Umfang durch den schlichten Verzicht auf die --dem Zweck des § 6b EStG ohnehin zuwiderlaufende-- Antragstellung vermeiden können.

- 48** bb) Darüber hinaus hatten die Kläger im Klageverfahren geltend gemacht, der sich zu ihren Gunsten ergebende Saldo der Erstattungen und Nachforderungen zur Einkommensteuer 1984 bis 1987 (42.480,18 €) sei unverzinst geblieben, so dass in Höhe dieses Teilbetrags für eine Verzinsung der Einkommensteuer-Nachzahlung 1988 kein Raum bestehe, weil zweifelsfrei feststehe, dass sie in diesem Umfang keinen Vorteil erlangt hätten.
- 49** Das FG hat demgegenüber darauf abgestellt, die Eheleute hätten die von der Vollziehung ausgesetzte Einkommensteuer 1988 zunächst nicht zahlen müssen. Schon dies habe einen Liquiditätsvorteil begründet. Vor dem Hintergrund dieser Rechtsauffassung, wonach bereits eine AdV in Bezug auf einen *einzelnen* Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis einen Liquiditätsvorteil begründe, kam es aus Sicht des FG auf die rückblickende Saldierungsbetrachtung der Kläger rechtlich nicht mehr an. Die unterbliebene ausdrückliche Würdigung des --im Tatbestand des FG-Urteils erwähnten-- entsprechenden Vorbringens der Kläger kann danach keinen Gehörsverstoß darstellen.
- 50** 5. Die Revision ist auch nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) unter dem Gesichtspunkt der Divergenz zuzulassen.
- 51** a) Die Klägerin rügt zunächst eine Abweichung des FG von dem BFH-Urteil vom 15. Oktober 1998 IV R 69/97 (BFHE 187, 198).
- 52** aa) Insoweit sind bereits die Darlegungsanforderungen an eine Divergenzrüge (vgl. dazu Senatsbeschluss vom 18. Januar 2011 X B 34/10, BFH/NV 2011, 813, unter 1.c, m.w.N.) nicht erfüllt, da der Rechtssatz, den die Klägerin den angefochtenen Urteilen des FG entnimmt, darin tatsächlich nicht enthalten ist.
- 53** Die Klägerin entnimmt den angefochtenen Urteilen den folgenden Rechtssatz: "Nachzahlungszinsen für einen Zeitraum vor 1989 als Folge der Verschiebung von Einkünften in einen Zeitraum nach 1988 sind mangels gesetzlicher Übergangsregelung nicht unbillig." Dieser Rechtssatz ist in den FG-Urteilen indes weder ausdrücklich noch konkludent enthalten. Das FG hat weder über Nachzahlungszinsen noch über eine Einkünfteverschiebung in einen Zeitraum nach 1988 entschieden oder sich dazu auch nur geäußert.
- 54** bb) Im Übrigen ist eine Divergenz auch tatsächlich nicht gegeben. Der IV. Senat hatte in seinem Urteil in BFHE 187, 198 über einen Fall zu entscheiden, in dem das dortige FA den Zeitpunkt der Gewinnrealisierung aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts später anders beurteilte als zuvor, so dass sich die Gewinnverschiebung in einen jüngeren --erstmal in den zeitlichen Anwendungsbereich des erst seit 1989 geltenden § 233a AO fallenden-- Veranlagungszeitraum ergab. Demgegenüber hat die Gewinnverschiebung im vorliegenden Fall zwar in einen jüngeren, aber noch vor Inkrafttreten des § 233a AO liegenden Veranlagungszeitraum stattgefunden. Zudem ist sie nicht auf ein Handeln des FA zurückzuführen, sondern ausschließlich auf einen Antrag der Kläger, die damit per Saldo eine erhebliche Steuerminderung erreichen wollten und erreicht haben. Dies stellt unter Billigkeitsgesichtspunkten einen entscheidungserheblichen Unterschied dar.
- 55** b) Auch die gerügte Abweichung zum Senatsurteil vom 16. November 2005 X R 28/04 (BFH/NV 2006, 697) ist von der Klägerin nicht hinreichend dargelegt worden.
- 56** Sie entnimmt diesem Urteil den folgenden Rechtssatz: "Bestehen zu verzinslichen Steuernachzahlungen korrespondierende nicht verzinsliche Steuererstattungen, so sind Nachforderungszinsen in der Höhe zu erlassen, als Erstattungszinsen angefallen wären." Das Urteil enthält einen so allgemein geltenden Rechtssatz jedoch nicht. Vielmehr hatte der Senat die ausgesprochene Rechtsfolge tatbestandlich ausdrücklich auf den Fall beschränkt, dass es zu einer Vorwärtsverschiebung von Einkünften über die zeitliche Schwelle des Inkrafttretens des § 233a AO kommt (unter II.2.d der dortigen Entscheidungsgründe). Darum geht es im Streitfall aber nicht.

- 57 Im Übrigen wäre auch in Bezug auf die genannte Senatsentscheidung aus den weiteren unter a bb genannten Gründen tatsächlich keine Divergenz gegeben.
- 58 c) Auch eine Divergenz zum Urteil des FG des Saarlandes vom 12. Februar 2009 2 K 2058/04 bzw. zum nachgehenden BFH-Beschluss vom 28. Juli 2009 I B 42/09 (BFH/NV 2010, 5) liegt jedenfalls nicht vor.
- 59 Diese Entscheidungen betrafen einen Sachverhalt, in dem die unverzinsten Steuererstattung und die verzinste Steuernachforderung auf demselben Ereignis beruhten. Im dortigen Fall hatte das FA eine Zahlung an eine Gesellschafterin zunächst als verdeckte Gewinnausschüttung angesehen (mit der Folge der Abführung von Kapitalertragsteuer), in den späteren Änderungsbescheiden aber als bloße Darlehensrückzahlung behandelt. Dies führte zu einer zu verzinsenden Körperschaftsteuer-Nachzahlung und gleichzeitig zu einer Erstattung der bereits abgeführten Kapitalertragsteuer, für die aber keine Erstattungszinsen festzusetzen waren, da Steuerabzugsbeträge nicht in den Anwendungsbereich des § 233a AO fallen.
- 60 Vorliegend ist demgegenüber weder von der Klägerin behauptet noch vom FG festgestellt worden, dass die Einkommensteuererstattungen für die Jahre 1984 und 1986 und die Einkommensteuer-Nachzahlungen für die Jahre 1985 und 1987 --diese Divergenzrüge hat die Klägerin ausdrücklich auf das zu den Aussetzungszinsen für 1985 und 1987 ergangene FG-Urteil beschränkt-- auf demselben Ereignis beruhten. Im Gegenteil hat das FA unwidersprochen vorgetragen, dass die Steuererstattungen und -nachzahlungen nicht miteinander verknüpft seien.
- 61 6. Die Revision ist auch nicht deshalb zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung zuzulassen, weil die angegriffenen Urteile das Vertrauen in die Rechtsprechung schädigten.
- 62 In diesem Abschnitt ihrer Beschwerdegründungen wiederholt die Klägerin lediglich ihr Vorbringen zu den vermeintlichen Verfahrensmängeln und Divergenzen der FG-Urteile. Dies hat der Senat aber bereits gewürdigt und für nicht durchgreifend befunden. Dann können diese Ausführungen aber auch unter den Gesichtspunkt eines schwerwiegenden Rechtsfehlers nicht zur Zulassung der Revision führen.
- 63 7. Soweit die Klägerin zu Beginn ihrer Beschwerdegründung drei Rechtsfragen formuliert, versteht der Senat dies lediglich als Ergänzung der Sachverhaltsdarstellung, nicht aber als Darlegung des Zulassungsgrundes der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Dies gilt umso mehr, als es an jeglichen Ausführungen zur Klärungsbedürftigkeit und Klärungsfähigkeit dieser Rechtsfragen fehlt.
- 64 8. Im Kern vertritt die Klägerin die Auffassung, es sei unbillig, vor Inkrafttreten des § 233a AO zwar Zinsen auf bestimmte Steuernachzahlungen zu erheben, nicht aber Steuererstattungen --mit Ausnahme der Prozesszinsen-- zu verzinsen. Indes hat der Gesetzgeber sich bewusst dafür entschieden, auf eine Vollverzinsung zu verzichten und sich stattdessen auf punktuelle Verzinsungsregelungen zu beschränken (vgl. den klaren Wortlaut des § 233 Satz 1 AO, wonach Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nur verzinst werden, soweit dies gesetzlich vorgeschrieben ist). In solchen Fällen sind Billigkeitsmaßnahmen nicht möglich.
- 65 In der Sache ist die Klägerin letztlich der Ansicht, die für Veranlagungszeiträume bis 1988 geltende Rechtslage --Verzicht des Gesetzgebers auf eine Vollverzinsung von Steuererstattungsansprüchen-- sei verfassungswidrig. Derartige Einwendungen sind nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung aber nicht im Billigkeitsverfahren, sondern im Festsetzungsverfahren geltend zu machen (vgl. zuletzt BFH-Beschluss vom 31. Mai 2017 I R 77/15, BFH/NV 2017, 1409, Rz 14, m.w.N.).
- 66 9. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 67 10. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts sowie einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de